

ΣτΕ 29/2014

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.) που, κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός

Περίληψη

Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 του συντάγματος Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων βάσει ενδείξεων (όπως είναι οι δαπάνες). Παρέπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.) που, κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός(Σ.τ.Ε. 3150/1999 επταμ., 1324/2012 επταμ., 2972/2011, 670/2012 επταμ. - πρβλ. ΣτΕ 3544/2008, ΣτΕ 1432/2003, ΣτΕ 125/1995, ΣτΕ 746/1993, ΣτΕ 3396/1991, ΣτΕ 374/1983, ΣτΕ 4289/1980 Ολομ.).

Εξάλλου, από 1.1.1997 με το άρθρο 1 περ. 15 του ν. 2459/1997 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις» (Α 17) καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 που όριζε ότι «Προκειμένου για αποζημιώσεις υπαλλήλων του Δημοσίου, που παρέχονται με διάταξη νόμου κατ' αποκοπή για κάλυψη δαπανών ειδικής υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εξαιρείται της φορολογίας ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός εάν ο δικαιούχος αποδεικνύει δαπάνες μεγαλύτερου ποσού με βάση στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Η κατάργηση όμως της ανωτέρω διάταξης δεν συνεπάγεται από μόνη της τη φορολόγηση όλων αδιακρίτως των παροχών που καταβάλλονται στους μισθωτούς, δηλαδή και εκείνων που κατά το νόμο ή από τη φύση τους δεν αποτελούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά δίνονται για να καλύψουν δαπάνες για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί ή για την καλλίτερη διεξαγωγή της.

Τέλος, η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στα εδάφια α' - ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ούτε την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της.

Αντίκειται στα άρθρα 78 και 4 του Συντάγματος το άρθρο 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 που ορίζει

ότι η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια των μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ υπάγεται σε φορολόγηση.

ΣτΕ 29/2014

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ (ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 15 Φεβρουαρίου 2013, με την εξής σύνθεση: Κ. Μενουδάκος, Πρόεδρος, Αθ. Ράντος, Αντιπρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας, Ν. Ρόζος, Χρ. Ράμμος, Δ. Μαρινάκης, Μ. Καραμανάφ, Αικ. Σακελλαροπούλου, Μ. - Ε. Κωνσταντινίδου, Α. - Γ. Βώρος, Π. Ευστρατίου, Ε. Νίκα, Γ. Τσιμέκας, Σπ. Μαρκάτης, Φ. Ντζίμας, Β. Καλαντζή, Μ. Παπαδοπούλου, Δ. Κυριλλόπουλος, Ε. Κουσιουρή, Β. Ραφτοπούλου, Κ. Κουσούλης, Κ. Φιλοπούλου, Θ. Αραβάνης, Κ. Πισπιρίγκος, Α. Χλαμπέα, Μ. Πικραμένος, Τ. Κόμβου, Β. Αναγνωστοπούλου - Σαρρή, Σύμβουλοι, Β. Πλαπούτα, Ο. Παπαδοπούλου, Ι. Μιχαλακόπουλος, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Κ. Κουσούλης και Κ. Πισπιρίγκος καθώς και ο Πάρεδρος Ι. Μιχαλακόπουλος μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Μ. Παπασαράντη.

Για να δικάσει την από 20 Οκτωβρίου 2011 αίτηση:

του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), ο οποίος παρέστη με τον Θεόδωρο Ψυχογιό, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους, κατά της.....η οποία παρέστη με τον δικηγόρο, που τον διόρισε με πληρεξούσιο.

Η πιο πάνω αίτηση παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατόπιν της υπ' αριθμ. 1944/2012 αποφάσεως του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να επιλύσει η Ολομέλεια το ζήτημα που αναφέρεται στην απόφαση.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 281/2011 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της παραπεμπτικής αποφάσεως, η οποία επέχει θέση εισηγήσεως, από τον εισηγητή Σύμβουλο Ε. Κουσιουρή.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο του αναιρεσείοντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τον πληρεξούσιο της αναιρεσίβλητης, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

1. Επειδή, λόγω κωλύματος, κατά την έννοια του άρθρου 26 του ν. 3719/2008 (Α΄ 214), των Συμβούλων Μ-Ε Κωνσταντινίδου και Μ. Πικραμένου, τακτικών μελών της συνθέσεως που εκδίκασε την ανωτέρω υπόθεση, στη διάσκεψη έλαβαν μέρος αντ' αυτών, ως τακτικά μέλη, οι Σύμβουλοι Κ. Κουσούλης και Κ. Πισπιρίγκος, αναπληρωματικά μέχρι τώρα μέλη της συνθέσεως (βλ. ΣτΕ 2062/2013, ΣτΕ 3500/2009 Ολομ. και Πρακτικό Διασκέψεως της Ολομελείας 160Α/2013).

2. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκείται κατά νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου.

3. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 281/2011 αποφάσεως του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ανέκκλητης λόγω ποσού, με την οποία, κατ' αποδοχή προσφυγής της αναιρεσίβλητης, ακυρώθηκε η 768/13.1.2005 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί αιτήσεώς της για την εν μέρει ανάκληση της δηλώσεώς της φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004. Με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι το ποσό που

έλαβε η αναιρεσίβλητη, επίκουρη καθηγήτρια του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου, ως πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια (2.112,96 ευρώ) και ως ειδικό ερευνητικό επίδομα για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων (3.169,44 ευρώ), δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, διατάχθηκε δε η επιστροφή σε αυτήν του αναλογούντος στο ανωτέρω ποσό φόρου νομιμοτόκως από της ασκήσεως της προσφυγής της.

4. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας με την 1944/2012 απόφαση του Β' Τμήματος αυτού υπό επταμελή σύνθεση σύμφωνα με το άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος, δεδομένου ότι με την απόφαση αυτή το Τμήμα ήχθη σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διατάξεως του άρθρου 12 παρ. 13 του ν.3052/2002«Απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον τρόπο απόδοσης του φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες ρυθμίσεις» (ΦΕΚ Α' 221/24.9.2002), με την οποία η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που καταβάλλεται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ υπήχθη σε φορολογία εισοδήματος.

5. Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 3900/2010 (Α' 213) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, ως ίσχυε, ως εξής : «4. Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ .». Εξάλλου, το άρθρο 2 του ν. 3900/2010 ορίζει ότι «Κατ' αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρεί ενώπιον αυτού, κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη διάταξη, αίτηση αναιρέσεως, αν πρόκειται για διαφορά ουσίας .». Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, εν όψει και του σκοπού της θεσπίσεώς της, αίτηση αναιρέσεως, κατά παρέκκλιση κάθε άλλης διατάξεως, κατά αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρεί μόνον όταν η προσβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή και απερίφραστη κρίση περί αντιθέσεως διατάξεως τυπικού νόμου σε διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος (ΣτΕ1874/2012, 2177/2011 7μ.). Περαιτέρω, αν τεκμηριωθεί η συνδρομή της προϋποθέσεως αυτής, η αίτηση είναι παραδεκτή και εξετάζεται μόνο κατά το μέρος της και ως προς τους λόγους που αφορούν το συγκεκριμένο ζήτημα της αντισυνταγματικότητας διατάξεως τυπικού νόμου ή της αντιθέσεώς της προς διάταξη αυξημένου τυπικού κύρους και όχι ως προς τους λόγους της αναιρέσεως που αφορούν κεφάλαια της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως, στα οποία δεν τίθεται το ζήτημα αυτό (πρβλ ΣτΕ 3476/2011 Ολομ.).

6. Επειδή, εν προκειμένω, με την κρινόμενη αίτηση, που κατατέθηκε την 24.10.2011, αμφισβητείται η κρίση του δικάσαντος πρωτοδικείου αφενός περί αντισυνταγματικότητας της διατάξεως του άρθρου 12 παρ. 13 του Ν. 3052/2012, με την οποία προβλέπεται ότι υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος η μηνιαία αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, και αφετέρου περί του έντοκου του επιστρεπτέου φόρου από το χρόνο καταθέσεως της προσφυγής. Οπως προκύπτει από το σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . το ποσό της κύριας διαφοράς ανέρχεται σε 1.979,62 ευρώ, είναι, δηλαδή, κατώτερο από 40.000 ευρώ και, ως εκ τούτου, με βάση το ποσό της διαφοράς η υπόθεση εμπίπτει στο κατ' αρχήν απαράδεκτο της ασκήσεως αιτήσεως αναιρέσεως, που θεσπίζεται με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως ισχύει. Δεδομένου όμως ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή κρίση περί αντισυνταγματικότητας της προαναφερόμενης διατάξεως τυπικού νόμου, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως παραδεκτός άγεται προς εκδίκαση ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου, κατ' άρθρο 2 του ν. 3900/2010, το ζήτημα του επιτρεπτού κατά το Σύνταγμα της φορολογήσεως της ανωτέρω μηνιαίας αποζημιώσεως.

Αντίθετα, ως προς το έντοκο της επιστροφής του φόρου από του χρόνου καταθέσεως της προσφυγής, η αναιρεσιβαλλόμενη έκρινε ως εφαρμοστέα τη διάταξη του άρθρου 21 του Κ.Δ. της 26.6/10.7.1944, χωρίς να αποφανθεί περί αντισυνταγματικότητας διατάξεως τυπικού νόμου. Επομένως, εφόσον ως προς το τελευταίο αυτό ζήτημα δεν συντρέχουν οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 2 του ν. 3900/2010, η κρινόμενη αίτηση, κατά το μέρος αυτό δεν ασκείται παραδεκτώς. Οι ισχυρισμοί δε του αναιρεσειόντος Δημοσίου, κατά τους οποίους και ως προς το χρόνο ενάρξεως της τοκοφορίας του επιστρεπτέου φόρου είναι σε κάθε περίπτωση η κρινόμενη αίτηση εξεταστέα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, λόγω της αδυναμίας προσδιορισμού του ακριβούς ποσού των τόκων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, διότι το αντικείμενο της διαφοράς, από το ύψος του οποίου εξαρτάται το παραδεκτό ή μη της αιτήσεως, προσδιορίζεται με βάση το ποσό της κύριας απαιτήσεως και μόνον, ανεξαρτήτως αν προβάλλονται και αυτοτελείς αιτιάσεις κατά της παρεπομένου χαρακτήρα παροχής των τόκων (βλ. Σ.τ.Ε. 3746/2013 Ολομ.).

7. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία . δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης»,

κατά δε το άρθρο 4 του Συντάγματος

«1. . 5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Περαιτέρω, στο άρθρο 4 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α 51) ορίζεται ότι

«1. Εισόδημα, στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος, είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.»

και στο άρθρο 45 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι

«1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».

Εξάλλου, από 1.1.1997 με το άρθρο 1 περ. 15 του ν. 2459/1997 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις» (Α 17) καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του ανωτέρω άρθρου 45 του ν. 2238/1994 που όριζε ότι «Προκειμένου για αποζημιώσεις υπαλλήλων του Δημοσίου, που παρέχονται με διάταξη νόμου κατ' αποκοπή για κάλυψη δαπανών ειδικής υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εξαιρείται της φορολογίας ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός εάν ο δικαιούχος αποδεικνύει δαπάνες μεγαλύτερου ποσού με βάση στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Τέλος, στο άρθρο 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 «Απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον τρόπο απόδοσης του φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες ρυθμίσεις» (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) ορίστηκαν τα εξής

«Η πάγια μηνιαία αποζημίωση, για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για συμμετοχή σε συνέδρια, που καταβάλλεται σε λειτουργούς και υπαλλήλους του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., κατ' εφαρμογή των εκάστοτε ισχυουσών μισθολογικών διατάξεων, υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Η ισχύς της παραγράφου αυτής αρχίζει από τις 8.7.2002».

8. Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του, οι δε

δαπάνες που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων βάσει ενδείξεων, όπως είναι οι δαπάνες (ΣτΕ 3916/2012, ΣτΕ 1944/2012, ΣτΕ 3150/1999 επταμ., ΣτΕ 2972/2011, πρβλ 4289/1980 Ολομ.). Παρέπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.), αν κατά το νόμο από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες ο ίδιος υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός (ΣτΕ 1840/2013 Ολ, ΣτΕ 670/2012, ΣτΕ 3150/1999 επταμ., ΣτΕ 2972/2011 κ.ά.). Ενόψει των ανωτέρω, προκειμένου να κριθεί αν η διάταξη του άρθρου 12 παρ.13 του ν. 3052/2002, κατά το μέρος που υπάγει σε φορολογία εισοδήματος την πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης καθώς και για συμμετοχή σε συνέδρια, είναι συνταγματική, τίθεται το ζήτημα αν η παροχή αυτή προορίζεται κατά το νόμο και από τη φύση της να καλύψει δαπάνες στις οποίες οι λειτουργοί και οι υπάλληλοι του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. υποβάλλονται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί.

9. Επειδή, στο άρθρο 13 του εφαρμοστέου εν προκειμένω ν. 2530/1997 «Υπηρεσιακή κατάσταση και αναμόρφωση μισθολογίου του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού και του εκπαιδευτικού προσωπικού των Ιδρυμάτων της Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι.-Τ.Ε.Ι.) .» (Α' 218), υπό τον τίτλο «Αποδοχές μελών ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης» ορίζονται τα εξής : «1. Ο βασικός μηνιαίος μισθός όλων των βαθμίδων των μελών Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. με πλήρη απασχόληση, των βοηθών, των επιστημονικών συνεργατών, των επιμελητών και του ειδικού εκπαιδευτικού προσωπικού αυτών (Ε.Ε.Π.) καθορίζεται με βάση το βασικό μισθό του Λέκτορα, με τους παρακάτω συντελεστές, . 2. Πέρα από το βασικό μισθό της προηγούμενης παραγράφου παρέχονται και τα εξής επιδόματα, παροχές και αποζημιώσεις κατά μήνα : α. . δ. Πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, οριζόμενη ως εξής : αα) Καθηγητής 140.000 δρχ. ββ) Αναπληρωτής Καθηγητής 90.000 δρχ. γγ) Επίκουρος Καθηγητής 60.000 δρχ. δδ) Λέκτορας 60.000 δρχ. εε) Μόνιμοι. . ε. . θ. . 3. . 4. . 5. Η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των επιδομάτων των περιπτώσεων . δ . του άρθρου αυτού, εξετάζεται σε συνδυασμό με τη διαδικασία της παρ. 2 του άρθρ. 3 του παρόντος», στο δε άρθρο 3 παρ. 2 του αυτού νόμου, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι «Τον Ιούνιο κάθε έτους το μέλος Δ.Ε.Π. ανάλογα με την κατηγορία πλήρους ή μερικής απασχόλησης που επιλέγει να ενταχθεί, βεβαιώνει με υπεύθυνη δήλωσή του, που καταγράφεται στα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης του Τομέα, τον τρόπο με τον οποίο εξειδικεύονται από το επόμενο ακαδημαϊκό έτος οι υποχρεώσεις του σε διδασκαλία και παρουσία στους πανεπιστημιακούς χώρους. Ο Διευθυντής του Τομέα εισηγείται σχετικά στη Γενική Συνέλευση του Τμήματος, η οποία αποφασίζει επί των δηλώσεων των μελών Δ.Ε.Π. και διαβιβάζει την απόφασή της στη Σύγκλητοι προς έγκριση. Στα Πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης του Τομέα υποβάλλεται απολογισμός των δραστηριοτήτων των μελών ΔΕΠ για το προηγούμενο εξάμηνο, ο οποίος επικυρώνεται από το αρμόδιο όργανο».

10. Επειδή, κατά την ως άνω διάταξη του άρθρου 13 παρ. 2 περ. δ' του ν. 2530/1997 σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην σχετική εισηγητική έκθεση, ότι παρέχεται «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για αντιμετώπιση δαπανών σε συνέδρια, ύψους, ανάλογα με τη βαθμίδα του μέλους ΔΕΠ ανταποκρινόμενο και στις ανάγκες του σκοπού χορήγησής του για κάθε βαθμίδα», η εν λόγω πάγια αποζημίωση χορηγείται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ για την δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και προς αντιμετώπιση δαπανών συμμετοχής σε συνέδρια. Η αποζημίωση, δηλαδή, αυτή παρέχεται προς κάλυψη των προσθέτων δαπανών στις οποίες τα μέλη ΔΕΠ υποβάλλονται και οι οποίες είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από τον νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Εξάλλου, τον χαρακτήρα αυτό της πάγιας αποζημίωσης δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε συνέδρια και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη

διενέργεια των εν λόγω δαπανών, διότι αποτελεί προφανή επιμερισμό τους σε ετήσια βάση, θεωρούμενης από το νομοθέτη ως ελάχιστης αναγκαίας δαπάνης που καταβάλλεται για τον ως άνω σκοπό. Επομένως, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην 8η σκέψη, κατά παράβαση των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων η εν λόγω «πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια» των μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ υπήχθη από 8.7.2002 σε φορολόγηση με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002, πρέπει δε να απορριφθούν ως αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως, με τους οποίους υποστηρίζεται ειδικότερα ότι εάν μια πρόσδοδος υπαχθεί με ρητή διάταξη νόμου σε φόρο δεν εξετάζεται περαιτέρω εάν αυτή συγκεντρώνει ή όχι τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

11. Επειδή, εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλομένη έγιναν δεκτά τα εξής: «η (αναιρεσίβλητη), μέλος του Διδακτικού και Ερευνητικού Προσωπικού (ΔΕΠ) του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου, στη βαθμίδα από 12.6.2000, της Επίκουρης Καθηγήτριας, υπέβαλε από κοινού με το σύζυγό της στη Δ.Ο.Υ. ... Την 31243/12.5.2004 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, στην οποία περιέλαβε συνολικό ατομικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 27.951,59 ευρώ. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια του άρθρου 13 παρ.2 περ. δ' του ν. 2530/1997, που ανέρχεται στο ποσό των 2.112,96 ευρώ. Στη συνέχεια, η (αναιρεσίβλητη) υπέβαλε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ την 25672/27.12.2004 αίτηση, με την οποία ανακαλώντας εν μέρει τη δήλωσή της, ζήτησε μεταξύ άλλων, τη μη υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες του εισοδήματος που προέρχεται από την πάγια αποζημίωση του άρθρου 13 παρ.2 περ.δ του ν. 2530/1997. Το αίτημά της αυτό απορρίφθηκε με την (επίδικη πράξη της φορολογικής αρχής)». Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση αφού έλαβε υπόψη ότι η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια χορηγείται στα μέλη του διδακτικού και ερευνητικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων για την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτά υποβάλλονται για τη δημιουργία και διαρκή ενημέρωση βιβλιοθήκης, καθώς και για τη συμμετοχή σε επιστημονικά συνέδρια, οι οποίες, κατά τα κοινώς γνωστά, είναι απαραίτητες για τη διαρκή επιστημονική τους ενημέρωση, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η προαγωγή της επιστήμης, της έρευνας και της διδασκαλίας στο χώρο των Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, έκρινε ότι η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για τη κάλυψη των εν λόγω δαπανών, το δε ύψος της δεν υπερβαίνει το κατά κοινή πείρα εύλογο μέτρο, και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των μελών του διδακτικού προσωπικού των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων. Η κρίση αυτή είναι νόμιμη, πρέπει δε να απορριφθούν ως αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως.

12. Επειδή, κατόπιν τούτων, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της και να επιβληθεί στο αναιρεσεϊόν Δημόσιο η δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης, η οποία ανέρχεται, ενόψει του ότι αυτή παρέστη και κατά την συζήτηση της υποθέσεως ενώπιον του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου, στο ποσό των εννιακοσίων είκοσι (460+460=920) ευρώ.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την κρινόμενη αίτηση.

Επιβάλλει στο αναιρεσεϊόν την δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης, η οποία ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 19 Ιουνίου 2013

Ο Πρόεδρος
Κ. Μενουδάκος

Η Γραμματέας
Μ. Παπασαράντη

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 10ης Ιανουαρίου 2014.